

財團法人臺灣會計教育基金會委託研究計畫

「財務報導目的會計師與律師之溝通」

期末報告

計畫主持人：

陳錦烽

實踐大學會計學系副教授

中華民國 106 年 1 月

目錄

摘要.....	1
第一章 緒論.....	5
第一節 研究背景.....	5
第二節 研究目的.....	7
第三節 研究方法與過程.....	7
第二章 文獻探討.....	8
第一節 會計師專業相關法規、準則與規範.....	8
第二節 律師專業相關法規與倫理規範.....	15
第三節 會計師與律師溝通之相關文獻.....	17
第三章 財務報導目的會計師與律師之溝通.....	26
第一節 會計師與律師之溝通環境.....	26
第二節 會計師需求面.....	29
第三節 律師供給面.....	36
第四章 結論與建議.....	44
參考文獻.....	51
附錄：CICA 與 CBA 聯合聲明之律師詢證函及回覆函釋例.....	53

圖目錄

圖 3-1 財務報導目的會計師與律師溝通之環境.....	27
------------------------------	----

表目錄

表 3-1 或有負債會計處理指引	34
表 3-2 或有資產會計處理指引	35

摘要¹

企業經營環境瞬息萬變，經濟、產業、法律及科技環境持續變動，使得商業交易日趨複雜，不確定性變大，可能導致企業面對某些或有事項，因而增加相關財務報導的複雜度，並使得財務報表出現重大誤述之風險提高。企業若未適當報導或揭露此類或有事項，則其財務報表可能無法允當表達企業實際財務狀況與經營成果。

會計師在查核或有事項時，應向受查者之法律顧問或其他受託辦案之專業人士函詢有無未決法律案件以及對於上述事項發生損失或利得之可能性及其金額或範圍。本研究以會計師需求面及律師供給面探討雙方基於財務報導目的之溝通過程、相關議題及可能因應方式，同時分析委託人、會計師公會、律師公會及相關主管機關在上述過程可能扮演之角色。

本研究之主要結論如下。會計師與律師皆屬於專門職業，為公眾提供專業服務。會計師與律師基於財務報導目的所進行之溝通結果係作為財務報表查核證據之一部分，將影響會計師出具之查核意見。由於會計師與律師分屬不同專業領域，其具備之專業知識與技能以及適用之專業規範有別，使得上述溝通常有矛盾，而可能影響上述溝通之過程及效果。針對此種溝通矛盾或困境的三種可能解決方案包含(1)律師、查核人員及法官之持續進修、(2)將律師保密特權擴充至查核人員及委託人，以及(3)由獨立法律顧問提供複核報告給查核人員。但法律專業界處理此種矛盾之方式不太可能改變，而上述三種方案皆以法律為基礎，故可能無法有效地解決會計師與律師溝通所面臨之問題。因此，查核人員應考量限制其查核範圍，以承認其取得與查核相關法律事項資訊之固有限制。

¹ 作者感謝下列專家及學者對於本研究過程及期末報告座談會之贊助、協助及參與：財團法人台灣會計教育基金會執行長林蕙真教授；安侯建業聯合會計師事務所林秀玉會計師、林陣蒼律師、陳雅琳會計師；世紀聯合法律事務所尤英夫律師；國立台灣大學法律學院法律學系林仁光教授；以及國立台北商業大學財經學院會計資訊學系林維珩教授。

公司管理階層應依照國際財務報導準則之規定，於財務報表適當地報導及揭露或有事項所衍生之可能損失及負債，以提高資訊透明度，符合公司治理之基本要求。律師則應妥善回覆或有事項之詢證函，以利會計師完成應有之查核程序，藉以確認委託人是否允當表達或有事項對於財務報表之影響。若會計師對於受查者律師詢證回覆函存有疑義，可與該律師進一步溝通，以了解其法律依據。如有必要，可請受查者責成律師重新回覆，或請其他律師表示專業意見。若受查者律師拒絕重發回覆函，可視為查核範圍受限，應於查核報告作必要之陳述，並依相關法規及準則採取必要之因應措施。針對上述溝通過程，會計師公會及律師公會可提供相關之協助與指引，以期降低可能之矛盾與障礙。

此外，或有事項發生可能性之對應機率值究應如何界定，無法完全客觀。或有事項導致賠償責任之金額若能以更明確之方式估計，將有助於提高財務報表之有用性。會計師公會或相關機構可提供較為明確之指引，以增進實務之一致性。

為維護律師與委託人間之信賴關係，律師對於受委任案件具有守密義務，其工作結果亦受到法律之保護。律師回覆未決訴訟或其他相關事件之詢證函，不應視為受查者放棄律師與委託人保密特權。但若上述回函表示之意見具建議性或委託人認為有必要者，其全部或部分文字可能被委託人引用於財務報表之附註，律師回函文字應做必要之潤飾，以免有損保密特權。

訴訟案件最終結果受到多種因素之影響，而具有不確定性。訴訟案件結果之可能影響因素包括訴訟兩造之訴訟策略、委託人在不同訴訟階段採取之立場、法官之法律見解及心證等。律師評估未決訴訟案件之可能結果時，未必能正確評估上述因素之影響，而可能無法“準確”預測訴訟案件之結果。律師詢證函之回覆通常基於未決訴訟及其他相關事件之現況，避免使用臆測性文字，可能因而降低該詢證函作為查核證據之有用性。查核人員採用律師詢證函作為查核證據時，應考量其固有之限制。

本研究根據上述結論，分別針對會計師公會、律師公會、委託人、準則制定機構、主管機關及未來研究者提出下列相關建議。就會計師公會而言，該公會(1)可與審計準則委員會之執業會計師委員進行溝通，將或有事項查核相關規範及指引之修訂納入委員會議程；(2)宜與律師公會建立持續溝通之平台，以增進雙方之了解，並商議涉及會計師專業及律師專業面臨之共通性議題，以尋求適當之解決方案，例如針對會計師與律師之溝通，發布相關之聯合政策聲明，以供雙方會員共同遵循；(3)應視需要規劃及安排有關或有事項查核之訓練課程，供會計師持續進修，以期強化會計師查核或有事項之能力及效果；以及(4)可加強對外宣導會計師在委託人財務報導所扮演之角色，以增進一般大眾及財務報表使用者對於會計師角色之認知，並降低可能之期望落差與誤解以及可能之負面影響。

就律師公會而言，該公會(1)可研議相關問題，提出其見解及立場，並與主管機關進行溝通，以維護律師之免責權與自我保護之能力；(2)宜與會計師公會建立持續溝通之平台，以增進雙方之了解，並商議涉及律師專業及會計師專業面臨之共通性議題，以尋求適當之解決方案；以及(3)應視需要規劃及安排有關或有事項財務報導規範之訓練課程，充實律師之專業知識，以期強化律師對於或有事項之了解，並能適當回覆詢證函。

基於財務報導目的，委託人在會計師與律師溝通過程中，扮演著關鍵之角色。委託人對於財務報表的編製及表達負最終責任，自應協助會計師取得與或有事項有關之查核證據，以便其出具查核報告，確認財務報表之允當性。委託人管理階層應與委任律師持續溝通，徵詢其法律意見，據以決定特定案件之後續訴訟策略，並於必要時認列相關之負債準備及損失。若會計師對於律師詢證函之回覆存有疑義，委託人應協助會計師與律師進一步溝通，以確保會計師取得適足之查核證據。

審計準則委員會宜檢視與或有事項查核有關之審計準則，並參考國外相關規範，進行必要之修訂，例如針對或有事項之律師詢證提供

更為明確的規定及範例。上述準則之修訂及範例之提供，應有助於會計師與律師之溝通，並提升審計品質。

主管機關宜督促準則制定機構、會計師公會及律師公會共同健全相關法規及指引，作為會計師與律師溝通之良好基礎，協助確保財務報導及審計品質。主管機關應支持證基會持續辦理公司治理評鑑，並公布評鑑結果，以鼓勵企業更為重視財務報導之品質，提升其資訊透明度。

未來研究者可參考本研究提出之”財務報導目的會計師與律師溝通之環境”，進行其他面向的探討，以期提供更完整的研究結果，作為相關實務之重要參考。例如，會計師在採用專家報告時，是否需要區分外部專家與內部專家？如何確保內部專家報告的獨立性？若企業涉及洗錢防制相關的法律遵循議題時，應如何取得法律意見？如何在不違反相關保密規範之下，進行適當的揭露與報導？

**關鍵詞：或有事項、律師與委託人保密特權、會計師與律師之溝通、
詢證、審計準則、財務報導**

第一章 緒論

第一節 研究背景

企業經營環境瞬息萬變，經濟、產業、法律及科技環境持續變動，使得商業交易日趨複雜，不確定性變大。這些不確定性可能導致企業面對某些或有事項(contingencies)，因而增加相關財務報導的複雜度，並使得財務報表出現重大誤述(material misstatement)之風險提高。例如，企業可能因為產品瑕疵、違反相關法規、侵犯他人專利權等情事，而面臨重大的訴訟賠償風險，若未適當報導或揭露此類或有事項，則其財務報表可能無法允當表達企業實際財務狀況與經營成果。

財務報表是企業對外溝通其財務資訊的主要工具。財務報表最主要的使用者是企業資金的提供者，亦即權益投資人及債權人，其利用這些資訊評估企業（報導個體）了解管理階層保護及運用資產，並藉以產生未來的淨現金流入，以便進行投資及授信決策。為了協助上述決策，財務報表應具備攸關性(relevance)及忠實表達(faithful representation)兩項基本特性。攸關性係指會計資訊足以改變或影響決策。財務資訊具有預測價值(predictive value)及/或確認價值(confirmatory value)時，就能改變決策。忠實表達係指數字及描述吻合所發生或存在的事實。忠實表達的資訊應具備三項特性：完整

(completeness)、中立(neutrality)及免於錯誤(free from error)。若前述或有事項對於企業未來營運或財務具有重大的影響，則應予適當報導或揭露，以期財務報表符合攸關及忠實表達之要求，提升其決策有用性。

會計師進行財務報表查核時，應依審計準則公報之規定辦理。審計準則公報第 23 號規定，或有事項之查核目的在於查明對受查者財務報表之允當表達有重大影響之或有事項，業已依照一般公認會計原則處理。或有事項之查核程序包含向受查者之法律顧問或其他受託辦案之專業人士函詢(1)有無未決法律案件，例如租稅、環保、勞資糾紛等之爭訟，以及(2)對上述或有事項發生損失或利得之可能性，其涉及之金額或範圍之評估意見。會計師根據上述規定向受查者之法律顧問或其他受託辦案之專業人士（通常為律師）發函徵詢時，律師能否充分了解該項詢證函之目的及內容，並對或有事項發生損失或利得的可能性及金額提供適當之評估意見，有賴於雙方有效的溝通。就財務報導目的而言，會計師與律師之間的溝通相當重要，值得進一步探討此種溝通的過程、影響因素及有效性。

第二節 研究目的

就實務運作而言，會計師與律師之間可能因為專業領域之不同，使得雙方之溝通形式、方法、實質內容等有所差異。例如，會計師進行財務報表簽證時，通常透過律師詢證函，請委任律師提供有關委託人或有事項之資訊與意見（律師詢證回覆函）。此外，雙方須遵循之職業道德規範、執業準則或相關法規有別，也可能影響溝通之性質及內容。因此，本研究以會計師需求面及律師供給面探討雙方基於財務報導目的之溝通過程、相關議題及可能的因應方式，同時分析委託人、會計師公會、律師公會及相關主管機關在上述過程可能扮演之角色，並提出相關建議。

第三節 研究方法與過程

本研究首先檢視國內外相關文獻，藉以了解基於財務報導目的會計師與律師溝通之相關準則及實務，並建立本研究之架構。其次，本研究蒐集國內外相關案例，分析會計師與律師溝通之主要態樣、方式、內容以及可能遭遇之困難與障礙，並透過專家實地訪談及諮詢，以深入了解上述溝通可能面臨之問題及因應方式。最後，本研究根據上述研究結果提出研究報告，舉行產學專家座談會，廣納相關意見，據以修正研究報告，並提出相關建議。

第二章 文獻探討

會計師與律師皆屬於專門職業，為公眾提供專業服務。會計師之專業服務有助於健全資本市場、促進經濟發展；律師則以保障人權、實現社會正義及促進民主法治為使命。兩者從事之業務具有社會公益性質，其執業資格、執業登記、執業方式、範圍及責任、懲戒等事項，皆受到法律之規範。本章探討與本研究主題有關之我國會計師及律師專業法規、準則及規範，並簡述會計師與律師溝通之相關文獻。

第一節 會計師專業相關法規、準則與規範

會計師提供專業服務時，應秉持超然獨立之精神與公正、嚴謹之立場，以取得各界之信賴與倚重。我國經濟成長迅速，工商業規模日趨擴大及邁向國際化，會計師專業服務日漸擴充發展，其重要性與日俱增。會計師之執業通常涉及錯綜複雜之利害關係，政府與社會大眾對於會計專業之期望亦日益提高。近年來，會計師法大幅修訂，會計準則及規範陸續與國際接軌，皆反映會計師在經濟社會之重要性。

根據會計師法之規定，會計師以發揚執業品質、增進專業技能、促進經濟發展為使命。²領有會計師證書者，應設立或加入會計師事務所，並向主管機關申請執業登記及至少加入主（或分）會計師事務

² 會計師法第二條。

所所在地之省（市）會計師公會為執業會員後，始得於全國執行會計師業務；會計師公會不得拒絕其加入。³會計師執行業務事件，應分別依業務事件主管機關法令之規定辦理。會計師受託查核簽證財務報告，除其他法律另有規定者外，依主管機關所定之查核簽證規則辦理。⁴至於會計師得執行的主要業務之一，則為財務報告或其他財務資訊之簽證。⁵會計師對於承辦業務所為之行為，負法律上責任；執行業務不得有不正當行為或違反或廢弛其業務上應盡之義務。⁶

會計師加入會計師公會成為執業會員之後，自應遵守公會章程及會計師職業道德規範。會計師對於不能勝任之委辦事項，不宜接受。會計師或會計師事務所於案件承接或續任時，應評估有無牴觸本規範。⁷財務報表或其他會計資訊，非經必要之查核、核閱、複核或審查程序，不得為之簽證、表示意見，或作成任何證明文件。⁸此外，會計師未得指定機關、委託人或受查人之許可，不得洩漏業務上之秘密。⁹換言之，會計師執業時，除須遵守相關法規，並應遵循會計師公會章程、職業道德規範及相關準則之規定。

如前所述，會計師基於財務報導目的，而與律師進行溝通，主

³ 會計師法第八條。

⁴ 會計師法第十一條。

⁵ 會計師法第三十九條。

⁶ 會計師法第四十條及第四十一條。

⁷ 中華民國會計師職業道德規範第十一條。

⁸ 中華民國會計師職業道德規範第十二條。

⁹ 會計師法第四十六條。

要與或有事項之查核有關。所謂「或有事項」，係指未能由企業完全控制之不確定未來事項。國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」（以下簡稱 IAS 37）規範企業應適當認列與衡量負債準備、或有負債及或有資產，並於附註中揭露相關資訊，以便報表使用者了解這些項目之性質、時點及金額。

所謂負債準備，係指償付時點或金額不確定的負債，其具有「或有的」(contingent)性質。但 IAS 37 將“或有”一詞專門用於須待企業無法完全控制之不確定未來事項的發生或不發生才能加以證實，而未認列的資產（或有資產）及負債（或有負債）。¹⁰其中或有負債可能為過去事項所產生的可能義務(possible obligation)或現時義務(present obligation)，前者之存在與否僅能由一個或多個或有事項加以證實；後者尚未認列為負債準備的原因，在於其並非很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務，或該義務之金額無法充分可靠地衡量。

如前所述，會計師進行或有事項查核之目的，在於查明對受查者財務報表之允當表達有重大影響之或有事項，業已依照一般公認會計原則做適當之處理。¹¹會計師在查核或有事項時，通常採取下列程序：¹²

¹⁰ 鄭丁旺，中級會計學，第 12 版，下冊，頁 209。

¹¹ 審計準則公報第 23 號，或有事項之查核，第三條。

¹² 審計準則公報第 23 號，或有事項之查核，第四條。

1. 查閱法律及其他專業服務費用之內容。
2. 向受查者管理階層取得未決法律案件清單。
3. 向受查者之法律顧問及其他受託辦案之專業人士函詢下列事項：
 - (1) 有無未決法律案件，例如租稅、環保、勞資糾紛等之爭訟。如有，其性質與發生之時間。
 - (2) 對上述或有事項發生損失或立德之可能性，其涉及之金額或範圍之評估意見。
4. 查閱歷年稅捐核定及繳納情形，並確定有無重大未決之行政救濟事項。
5. 查閱至外勤工作完成日止之股東會、董事會及其他重要會議之議事錄。
6. 查閱借款合同、租賃合約、其他重要合約及保證、背書等事項之備忘錄。
7. 向受查者之管理階層查詢有無尚未揭露之重大或有事項。
8. 向金融機構函證應收票據貼現及其他由金融機構保證之餘額。
9. 取得包括或有事項之客戶聲明書。

會計師對以查得之或有事項，應依會計準則之規定，評估其在受查者

財務報表上之表達是否允當。¹³上述第三項程序涉及會計師與律師之溝通，其形式通常為經過受查者管理階層之同意，向法律顧問及其他受託辦案之專業人士所發出之詢證函。

或有事項是否發生，無法由企業完全控制。企業是否應針對或有事項認列相關之負債準備，決定於該企業是否因過去事項而負有現時義務、流出具經濟效益之資源以清償該義務之可能性，以及該義務之金額是否能可靠地衡量。在大多數情況下，過去事項是否導致企業產生現時義務相當明確，例如企業針對銷售之商品提供一定期間內免費維修或更換之保證時，即具有現時義務，通常可根據過去之經驗估計可能流出的經濟資源（材料、零件、人工等），認列相關之負債準備。但若企業涉及訴訟案件，其是否導致現時義務，通常不易判定，而需要取得專家意見，例如前述之律師意見詢證函在於取得與訴訟案件有關之專家意見。

根據審計準則公報第 20 號，「專家」係指在會計及審計以外之領域，具有專門技術、知識及經驗者，如律師、建築師、精算師、地質學家等。¹⁴上述專家可能係由會計師事務所僱用或專案聘請，或由受查公司僱用或專案聘請，其與會計師之間的關係因而有所不同。至於「專家報告」，係指專家針對受查者某一事項所表示之意見、評估

¹³ 審計準則公報第 23 號，或有事項之查核，第五條。

¹⁴ 審計準則公報第 20 號，專家報告之採用，第二條。

及聲明等。該號公報主要規範如何決定是否採用專家報告、專家之選擇、專家報告之評估等事項。會計師欲採用專家報告作為查核證據時，應查詢該專家之專業資格、在該專業領域之經驗及聲譽，以了解專家之技術及能力是否足以信賴。¹⁵此外，會計師應考慮專家之客觀性，並與專家溝通下列事項：¹⁶

1. 專家工作之目的及範圍。
2. 會計師期望專家報告中對特定項目之說明。
3. 會計師可能在查核報告中說明專家身份及參與程度。
4. 專家可能利用之紀錄及檔案。
5. 專家與受查者之關係。
6. 受查者資訊之機密性。
7. 專家採用之假設或方法及其前後一致性。
8. 作為會計師查核證據所必要之資訊或書面文件。

就實務運作而言，上述溝通事項可能因為專家領域之不同，使得雙方之溝通形式、方法、實質內容等有所差異。各種領域專家須遵循之職業道德規範及執業準則或法規通常有別，也可能影響雙方溝通之性質及內容。例如，就律師、估價師及精算師而言，三者對於審計準則公報第 20 號（例如第 8、9、10 及 11 條等）之認知及適用可能

¹⁵ 審計準則公報第 20 號，專家報告之採用，第七條。

¹⁶ 審計準則公報第 20 號，專家報告之採用，第九條。

會有不同的詮釋。此外，估價師（評價專家）與精算師針對出具財務報導目的之報告或意見訂有相關規範（含職業道德規範），可供所有評價專家與精算師一致遵循，而律師則應遵循律師倫理規範。

第二節 律師專業相關法規與倫理規範

律師執行之業務具有社會公益性質。根據律師法之規定，律師以保障人權、實現社會正義及促進民主法治為使命。律師應基於前項使命，本於自律自治之精神，誠實執行職務，維護社會秩序及改善法律制度。¹⁷因此，律師應砥礪品德、維護信譽、遵守律師倫理規範、精研法令及法律事務。¹⁸此外，律師非加入律師公會，不得執行職務；律師公會亦不得拒絕其加入。¹⁹

律師執行職務時，應遵守相關法規。律師既為律師公會會員，自應遵守公會章程及律師倫理規範。律師對於委託人、法院、檢察機關或司法警察機關，不得有矇蔽或欺誘之行為。²⁰此外，律師不得有足以損及其名譽或信用之行為；對於受委託、指定或囑託之事件，不得有不正當之行為或違反其業務上應盡之義務。²¹

律師應體認律師職務為公共職務，於執行職務時，應兼顧當事人合法權益及公共利益，並應基於誠信、公平、理性及良知。²²律師不應拘泥於訴訟勝敗而忽略真實之發現；在接受事件之委託後，應忠實蒐求證據、探究案情，並得在訴訟程序外就與案情或證明力有關之

¹⁷ 律師法，第一條。

¹⁸ 律師法，第二條。

¹⁹ 律師法，第十一條。

²⁰ 律師法，第二十八條。

²¹ 律師法，第二十九條及第三十二條。

²² 律師倫理規範，第七條及第八條。

事項詢問證人，但不得騷擾證人，或將詢問所得作不正當之使用。²³

此外，律師不得以受當事人指示為由，為違反本規範之行為。²⁴

律師於執行職務時，不得有故為矇蔽欺罔之行為，亦不得偽造變造證據、教唆偽證或為其他刻意阻礙真實發現之行為。²⁵ 律師對於受任事件，應將法律意見坦誠告知委任人，不得故意曲解法令或為欺罔之告知，致誤導委任人為不正確之期待或判斷。²⁶ 準此精神，律師回覆會計師之意見詢證函時，應坦誠告知有關訴訟案件及其他事項之相關意見。

不過，律師因受任事件而取得有關委任人之事證或資訊，非經委任人之書面同意，不得為不利於委任人之使用。但依法律或本規範之使用，或該事證、資訊已公開者，不在此限。²⁷ 律師對於受任事件內容應嚴守秘密，非經告知委任人並得其同意，不得洩漏。但依法律或倫理規範應揭露者，得在必要範圍內揭露。²⁸ 換言之，會計師向律師發出意見詢證函時，律師得在受查者管理階層之同意下，提供與受查者訴訟案件有關之事證或資訊，並表達適當之專業意見。

²³ 律師倫理規範，第十一條及第十六條。

²⁴ 律師倫理規範，第十九條。

²⁵ 律師倫理規範，第二十三條。

²⁶ 律師倫理規範，第二十七條。

²⁷ 律師倫理規範，第三十條之一。

²⁸ 律師倫理規範，第三十三條。

第三節 會計師與律師溝通之相關文獻

基於財務報導之目的，會計師與律師之溝通有其重要性。茲簡介相關文獻如下。

一、美國及加拿大審計指引

我國針對會計師與專家之間如何溝通，目前並無相關之審計指引。美國及加拿大則有相關之審計指引，概述如下。

美國審計準則公報第 12 號（以下簡稱 SAS 12）針對獨立查核人員根據一般公認審計原則進行財務報表查核，於辨認訴訟(litigation)、求償(claims)及稅額稽查(assessments)以及確認其會計處理與報導時所應採行的程序，提供相關的指引。²⁹針對上述查核事項，SAS 12 要求查核人員取得有關下列因素之審計證據：

- a. 由於訴訟、求償及稅額稽查，而存在著某種條件或情況，顯示企業可能面臨損失之不確定性。
- b. 法律行動之主要原因發生的期間。
- c. 結果不利於企業的機率。
- d. 潛在損失的金額或範圍。

²⁹ Statements on Auditing Standards No. 12, *Inquiry of a Client's Lawyer Concerning Litigation, Claims, and Assessments*, American Institute of Certified Public Accountants.

為取得上述證據，查核人員之查核程序包括(a)了解受查者管理階層用於辨認、評估及處理訴訟、求償及稅額稽查之政策及程序；(b)向受查者管理階層取得資產負債表日及截至提供資訊日期之各項訴訟、求償及稅額稽查之描述及評估，並指明已委託法律顧問處理之項目；(c)檢視受查者持有與訴訟、求償及稅額稽查相關之文件，包含律師信函及發票；以及(d)取得受查者管理階層之書面聲明，保證其已揭露所有律師建議很有可能發生但尚未主張之求償，並經受查者之同意，將受查者已提供此項聲明之事實告知律師。

此外，查核人員通常不具備法律技能，無法就取得之資訊做成法律判斷，故應要求受查者管理階層向其法律顧問發送有關訴訟、求償及稅額稽查之詢證函。查核人員亦應採取其他查核程序，以確認是否尚有未揭露之訴訟、求償及稅額稽查案件，例如，查閱至外勤工作完成日止之股東會、董事會及其他重要會議之議事錄；查閱借款合同、租賃合約、其他重要合約及保證、背書等事項之備忘錄；向金融機構函證應收票據貼現及其他由金融機構保證之餘額等。

受查者律師針對有關訴訟、求償及稅額稽查案件意見詢證函之回覆，可佐證管理階層所提供之相關資訊。查核人員由受查者內部法律顧問或法務部門取得之稽核證據，亦可提供必要之佐證，但不得用以替代外部法律顧問拒絕提供之資訊。上述之律師意見詢證函至少應

包含下列項目：

- a. 公司及所屬分支機構名稱，以及查核日期。
- b. 受查者管理階層提供（或由管理階層請律師提供）已委託律師辦理之未決或潛在訴訟、求償及稅額稽查案件之描述及評估清單。
- c. 受查者管理階層提供已委託律師辦理，而很有可能主張之求償或稅額稽查案件清單，若經主張，這些事件至少有可能對於受查者產生不利的結果。
- d. 針對 b 項清單中每一案件，請律師提供下列資訊或可能不同於受查者管理階層陳述之意見：
 - (1) 描述該案件之性質、案件進度及公司打算採取之行動（例如繼續爭訟或尋求庭外和解）。
 - (2) 評估不利結果之可能性及估計可能損失之金額或範圍。
 - (3) 針對受查者管理提供之清單，指出任何遺漏之未決或潛在之訴訟、求償及稅額稽查案件，或聲明該份清單完整無遺漏。
- e. 針對 c 項清單中每一案件，請律師提供可能不同於受查者管

理階層陳述之意見。

f. 受查者聲明其了解律師針對可能應於財務報表揭露之可能求償或稅額稽查案件提供法律服務之過程中，可能作成受查者應揭露或應考慮揭露這些案件之專業結論。律師為善盡專業責任，亦會建議及諮詢受查者有關此項揭露之相關問題及規定。

g. 請律師確認 f 項所描述之了解是否正確。

h. 請律師特別指明其回覆之任何限制之性質及原因。

若受查者與律師已針對案件的重要性限制達成共識，則上述詢證函不須包含不重要的案件。

在特殊情況下，查核人員可能透過會議取得律師詢證函中案件之回覆。若案件涉及不同法律觀點之法律意見、未能佐證之資訊或其他複雜之判斷，則可透過會議進行溝通及評估，並應將結論作成適當之書面紀錄。此外，在某些情況下，若律師有關訴訟、求償及稅額稽查案件之建議不被委任者採納，基於倫理規範，應終止該項委任關係。查核人員得知受查者更換律師或律師主動終止委任關係，應考量徵詢律師與受查者終止委任關係之原因。

律師可能適當地限制其對於受委任案件之回覆。若律師與查核

人員已針對案件的重要性限制達成共識，可僅就對於財務報表具有個別重要性或集體重要性之案件提出回覆。此種回覆範圍之限制並非查核範圍之限制。不過，若律師以口頭或書面拒絕提供詢證函要求之資訊，則屬於查核範圍之限制，不得出具無保留意見之查核報告。上述有關未主張之求償或稅額稽查案件回覆方式，係在於維護律師—委任者溝通保密性之公共利益。

受限於案件之不確定性，律師可能無法回覆有關訴訟、求償或稅額稽查案件不利結果之可能性及可能損失金額或範圍。律師有時候並無能力判斷某案件不利結果之可能性，委任者或他人過去類似案件之經驗可能無關，不同訴訟階段之可能損失金額亦可能大幅變動。因此，律師可能無法對於此類案件作成結論。在此種情況下，查核人員通常會推斷財務報表受到某未來事項結果不確定而無法合理估計之影響，而應尋求相關指引，以確認律師之回覆對於查核報告之可能影響。

加拿大會計師公會（Canadian Institute of Chartered Accountants，以下簡稱 CICA）針對會計師與律師有關訴訟、求償及稅額稽查案件之溝通，亦提供相關的指引，其內容類似於美國審計指引，茲不贅述。此外，CICA 與加拿大律師公會（Canadian Bar Association，以下簡稱 CBA）於 1978 年通過與律師溝通財務報表編製及查核之相關求償及

可能求償聯合政策聲明(joint policy statement)。該項聲明包含名詞定義、詢證函及回覆函格式、發送方式、時點、編製、遺漏案件之處理、案件評估及保密等，其提供之詢證函及回覆函則分為已列出求償或可能求償案件清單及未列出該項清單者，可供實務參考。³⁰

二、會計師與律師溝通之相關研究

國內外有關會計師與律師溝通之研究並不多見。茲略述部分研究結果如下。

律師與會計師對於未決訴訟案件，可能會不同之意見。Koprowski, Arsenault, and Cipriano (2010)指出，未決訴訟案件可能為公開發行公司潛在負債之重要來源，若未予以適當揭露，會造成投資者、債權人及其他財務報表使用者之疑惑。會計師在評估財務報表有關未決訴訟案件揭露之適當性時，必須依賴公司律師提供之資訊。不過，查核人員遵循之會計準則及審計準則與律師應遵循之專業準則常有矛盾。作者辨認及探討會計師與律師溝通所衍生之議題，包含律師與委託人保密特權(attorney-client privilege)、工作產品法則(work product doctrine)以及美國律師公會(American Bar Association，以下簡稱ABA)有關與委託人查核人員溝通之指引，並提出解決會計師與律師溝通矛盾之相關建議。

³⁰ 詢證函及回覆函格式釋例請參見附錄。

律師與委託人保密特權在於維繫兩者間之信賴關係。基於此項特權，委託人可於無外洩疑慮之情形下，與律師自由討論案件相關資訊，俾獲得適當之法律建議與協助。換言之，律師具有守密之專業義務，未經委託人之同意，不得對外揭露雙方針對案件所進行之溝通。但若上述溝通已由第三方取得，則可能視同放棄此項特權。至於工作產品法則係在於保護律師之思考過程、法律分析及訴訟準備工作，免於對外揭露，但與某項問題有關之事實則不受保護。此項法則可使律師在進行訴訟準備過程時，無須擔心其工作內容與結果被要求交付給相對人。若律師提供查核人員要求之文件包含勝訴可能性之估計或訴訟策略之討論，美國大多數法院承認該文件受到工作產品法則之保護。此外，律師提供查核人員案件相關資訊時，要求其保密，可視為意圖避免揭露該資訊給相對人或潛在相對人，亦可適用工作產品法則。但若資訊被廣泛地揭露（例如向政府機關揭露），則可能視同放棄工作產品之保護。Wood (2011)亦指出，香港證券及期貨事務監察委員會（以下簡稱香港證監會）展開有關引發全球經濟危機的兩項調查（雷曼兄弟及中信泰富）中，其涉及個體受原訟法庭作出不同裁決，而引發法律專業保密權(legal professional privilege)之爭議。中信泰富因配合香港證監會調查而交付文件，視同放棄其法律專業保護權，從而損害中信泰富之訴訟權益。

如前所述，查核人員尋求資訊透明及適當揭露之目標與律師保密之義務常有矛盾。針對此種困境，Koprowski, Arsenault, and Cipriano (2010)指出相關文獻提及之三種解決方案，包含(1)律師、查核人員及法官之持續進修(reeducation)、(2)將律師保密特權擴充至查核人員及委託人，以及(3)由獨立法律顧問提供複核報告給查核人員。作者認為法律專業界處理此種矛盾之方式不太可能改變，而上述三種方案皆以法律為基礎，故可能無法有效地解決會計師與律師溝通所面臨之問題。就第一種方案而言，律師之持續進修涉及 ABA 修正有關律師與會計師溝通之政策聲明，使其對於此種溝通過程較不具“敵意”；查核人員需要擴充律師詢證函之範圍，以取得更多有助於鼓勵企業揭露潛在損失之資訊；法院則宜考慮改變其對於此種溝通之裁決。由於上述改變可能負面影響法律專業最重要之基礎——律師與委託人特權及工作產品法則，ABA 不太可能大幅改變其相關之政策聲明。第二種方案涉及將律師保密特權擴充至查核人員及委託人，並未獲得美國主管機關之支持，例如公開發行公司會計監督委員會（Public Company Accounting Oversight Board，以下簡稱 PCAOB）已公開聲明不會承認此種延伸之特權。至於由獨立法律顧問出具公司訴訟及求償案件之複核報告，雖可彌補查核人員法律專業知識及技能之不足，但仍可能無法真正地解決問題。律師與委託人保密特權僅適用於雙方有關法律委

任事項之溝通。獨立法律顧問提供複核報告給查核人員，並非法律委任關係，其揭露之資訊是否適用保密特權及工作產品法則，不無疑問。此外，會計師於上述查核過程聘用獨立法律顧問，可能延長查核期間及增加成本，影響出具查核報告之時效及審計公費之控制。

基於前述考量，作者建議查核人員應考量限制其查核範圍，以承認其取得與查核相關法律事項資訊之固有限制。雖然此種做法未能解決查核人員與律師溝通上之矛盾，但可向報表使用者傳達查核人員無法對這些事項表達意見。換言之，作者認為目前有關訴訟、求償及稅額稽查之揭露籠統且不確定，上述限制查核意見範圍之做法更為透明及誠實。

Anderson (2005)針對律師與會計師之溝通過程持有類似之觀點，並主張律師、查核人員及法官皆應接受相關之”持續進修”。作者亦指出，查核人員對於律師詢證函回覆內容妥適性之確認，通常僅能於事後比較(after-the-fact comparison)律師意見與相關案件之結果。此種後見之明(hindsight)並無實益。此外，律師未能得知公司尚未委任之案件資訊，其對於詢證函之回覆僅能揭露有限之資訊。

第三章 財務報導目的會計師與律師之溝通

本研究檢視國內外相關文獻，藉以了解基於財務報導目的會計師與律師溝通之相關準則及實務，並透過專家訪談及諮詢，建立本研究之架構。本章分別就財務報導目的會計師與律師溝通之環境、會計師需求面、律師供給面以及委託人、審計準則制定機構與主管機關之角色，探討相關議題及可能解決方案。

第一節 會計師與律師之溝通環境

會計師與律師之溝通受到多種因素之影響，圖 3-1 顯示雙方溝通之環境。如該圖所示，會計師執行財務報表簽證業務時，應遵守相關法律及規範，包含會計師法、會計師執業道德規範、審計準則公報、國際財務報導準則、公司法、商業會計法等。會計師之主管機關為金融監督管理委員會（以下簡稱金管會），其支持會計研究發展基金會設置審計準則委員會，負責制定及發布審計準則公報及審計實務指引。若委託人為公開發行公司，會計師另應遵循證券交易法及證券發行人財務報告準則之相關規定。

如前所述，會計師以發揚執業品質、增進專業技能、促進經濟發展為使命。會計師查核公司管理階層編製之財務報表，提出查核報告，其目的在於確認財務報表允當表達該公司財務狀況及經營成果之

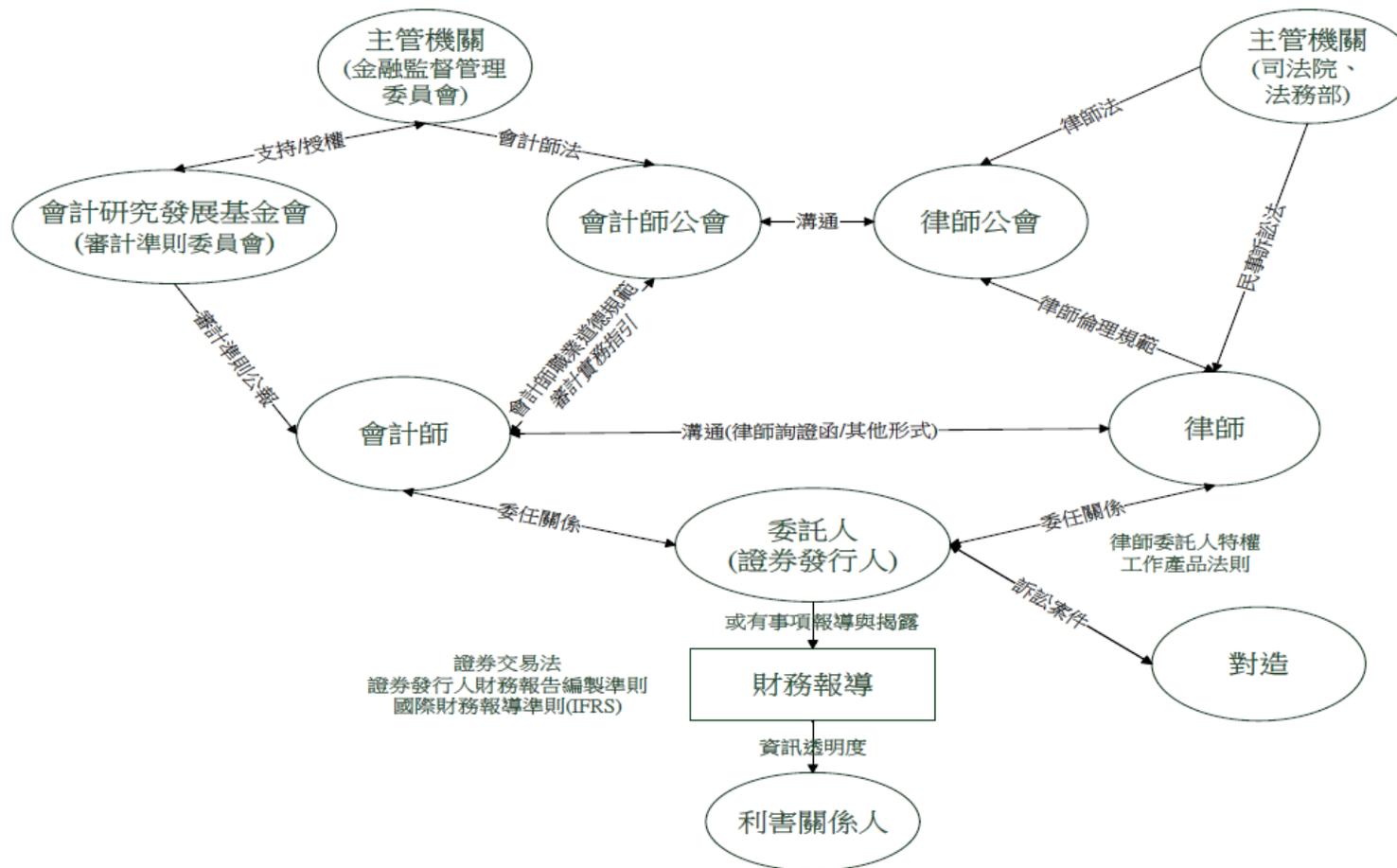


圖 3-1 財務報導目的會計師與律師溝通之環境

程度，並有助於提高其財務資訊透明度。對於公司之利害關係人而言，財務報表為其投資、授信及相關決策之重要依據。公司財務報表是否忠實表達其財務狀況及經營成果，足以重大影響利害關係人之決策及權益。因此，會計師針對財務報表進行查核簽證，對於資本市場之有效運作，具有相當重要之功能。

就律師而言，其業務之執行應遵守律師法、民事訴訟法、刑事訴訟法等相關法律。律師主管機關為法務部，且依法應加入律師公會，自應遵守律師公會章程及律師倫理規範。律師應善盡守密義務，以維護律師與委託人間之信賴關係。在委託人同意之下，律師可對特定人揭露其接受委任提供法律服務所取得之相關資訊。律師回覆會計師經過受查者同意而發出之詢證函，應不違背上述保密義務。

本研究探討財務報導目的會計師與律師溝通之相關議題，主要聚焦於或有事項之查核過程。其中公司管理階層應依照國際財務報導準則之規定，於財務報表適當地報導及揭露或有事項所衍生之可能損失及負債。律師則應妥善回覆或有事項之詢證函，以利委託人忠實表達訴訟、求償及稅額稽徵等事項對於財務報表之影響。在上述溝通過程中，主管機關、會計師公會及律師公會扮演重要之角色。茲分別探討會計師需求面、律師供給面以及有關機構之角色如下。

第二節 會計師需求面

依據審計準則公報第 23 號，會計師查核或有事項時，應向受查者之法律顧問或其他受託辦案之專業人士函詢相關之資訊及意見。換言之，會計師對於或有事項之法律證據及意見，有其資訊需求。

一、律師詢證函之目的、範圍及內容

律師詢證函之目的，係作為會計師查核證據之一部分，以支持其最終查核意見。上述律師詢證函之範圍包含受查者可能須報導或揭露或有損失或負債之未決訴訟案件、求償及其他相關案件（例如政府機關調查或稽查）、積欠律師公費等。

會計師通常於外勤工作截止日前數週，經由受查者之同意，向律師發出詢證函。該詢證函係以公司名義，請律師就其承辦之該公司未決訴訟及其他相關事件，回覆各該案件之內容、辦理現況、最後可能結果及責任（例如案件勝訴或敗訴之可能性、可能獲取之損害賠償金額或範圍、可能遭受之最大損失金額或範圍、是否可申請保險理賠等）、訴訟費用、積欠或應計之公費、委託人管理階層對於案件所持之看法及處理計畫（例如繼續訴訟或庭外和解）等。

二、律師詢證回覆函之使用

會計師以律師回覆之詢證函作為查核證據，可視為專家報告之

使用。審計準則公報第 23 號規定，會計師欲採用專家報告作為查核證據時，應查詢該專家之專業資格、在該專業領域之經驗及聲譽，以了解專家之技術及能力是否足以信賴，並考慮該專家之客觀性。

一般而言，律師取得執業資格，通常代表其具備足夠之專業能力，實務上很少評估律師之技術及能力是否足以信賴。若查核人員欲了解受查者律師代理類似案件訴訟之績效，可查詢相關資訊平台（例如律評網），以取得該律師勝訴及敗訴之紀錄，並確認其對於受查者案件類型之經驗及表現。不過，查核人員通常不具備法律專業技術及能力，可能無法有效判斷律師之專業能力。如有必要，查核人員似可徵詢律師同業之意見。

律師接受委託人之委任代理訴訟案件，應探究案情，搜求證據，並為委託人爭取合法之權益。因此，律師代理訴訟案件時，通常不適用專家之客觀性。例如，民事案件之兩造於訴訟過程提出之答辯狀，通常在適當之法理依據下，主張對委託人有利之證據，其對於不同案件所採用之假設或方法不必然一致。

此外，不同律師對於同一案件可能採取迥異之法律見解，並作成不同之論證與判斷，實難以客觀斷定其優劣。換言之，律師專業判斷之過程不易驗證。但若會計師對於受查者律師詢證回覆函存有疑義，

可與該律師進一步溝通（例如受查者、律師與會計師進行會議），以了解其法律依據。如有必要，可請受查者責成律師重新回覆，或請其他律師表示專業意見。若受查者律師拒絕重發回覆函，可視為查核範圍受限，應於查核報告作必要之陳述。換言之，會計師應確認律師詢證回覆函之適足性，以決定其能否作為查核證據。若律師詢證回覆函明顯不足，且無法取得所需之補正資料，則應依相關法規及準則採取必要之因應措施。

例如，會計師法規定，會計師承辦財務報告之簽證，若受查者故意不提供必要資料或其他因受查者之隱瞞或欺騙，而致無法作公正詳實之簽證時，應拒絕簽證。³¹此外，若受查者為公開發行公司，會計師應即以書面通知委託人之董事會及監察人或與監察人職能相當之監察單位，並副知業務事件主管機關。監察人或與監察人職能相當之監察單位應於接獲通知次日內，以書面通知業務事件主管機關。

三、會計師公會提供相關實務指引及協助

我國審計準則公報之制定，係由會計研究發展基金會設置之審計準則委員會負責，其成員包括一定比例之執業會計師。會計師公會可與上述執業會計師委員進行溝通，將或有事項查核相關規範及指引之修訂納入委員會議程，例如律師詢證函格式及內容標準化、會計師

³¹ 會計師法，第四十九條。

對於律師詢證回覆函存有疑義之處理方式(例如受查者責成委任律師重發回覆函、徵詢其他律師意見、徵詢其他專家意見)等。

此外，會計師公會宜與律師公會建立持續溝通之平台，以增進雙方之了解，並商議涉及會計師專業及律師專業面臨之共通性議題，以尋求適當之解決方案。例如，雙方公會可參照美國或加拿大會計師公會與律師公會之合作模式，針對會計師與律師之溝通，發布相關之聯合政策聲明，以供雙方會員共同遵循。

會計師法規定，會計師應持續專業進修；其持續專業進修最低進修時數、科目、辦理機構、收費、違反規定之處理程序及其他相關事項之辦法，由全國聯合會擬訂。³²會計師公會應視需要，規劃及安排有關或有事項查核之訓練課程，以便進行會計師之持續進修。該課程主題可包含會計師如何解讀律師詢證回覆函內容、如何處理律師詢證回覆函存有之疑義、如何因應律師詢證回覆函不足等，並以案例闡述實務上之運用，以期強化會計師查核或有事項之能力及效果。

會計師公會可加強對外宣導會計師在委託人財務報導所扮演之角色，以增進一般大眾及財務報表使用者對於會計師角色之認知，並降低可能之期望落差。例如，編製財務報表為公司管理階層之責任，會計師僅對財務報表之允當性表達查核意見。管理階層可能透過不同

³² 會計師法，第十三條。

之會計政策或應計項目進行盈餘管理，以美化財務報表或符合市場之預期。會計師進行財務報表查核簽證時，應善盡專業上應有之注意，以合理確信委託人之財務報表足以允當表達其財務狀況及經營成果。若報表使用者誤認會計師應對公司財務報表內容或經營成敗負責，則會產生重大之期望落差。會計師公會應善用各種媒體及管道，宣導會計師在財務報導過程之角色，以降低或避免此種誤解及其可能之負面影響。

四、財務報導準則相關規範之釐清

我國於 2013 年起直接採用國際財務報導準則 (International Financial Reporting Standards, 以下簡稱 IFRS)，相關法規亦已配合修訂。IFRS 係以原則為基礎(principle-based)，要求企業進行會計處理及財務報導時，應善用專業判斷，以忠實反映交易之經濟實質。例如，企業應否認列或有事項相關之負債準備，決定於該企業是否因過去事項而負有現時義務、流出具經濟效益之資源以清償該義務之可能性，以及該義務之金額是否能可靠地衡量。

以訴訟案件為例，若該案件導致賠償責任發生之機率為很有可能(probable or more likely than not)，且其金額能夠可靠地衡量，則企業應認列相關之負債準備。”很有可能”係指發生之可能性大於不可能

性；其他用於表達或有事項發生機率之形容詞包含”幾乎可以完全確定(virtually certain)”、“可能但非很有可能(possible but not probable)”以及”甚少可能(remote)”。

Kieso, Weygandt, and Warfield (2014)將或有負債會計處理之指引彙整如表 3-1。

表 3-1 或有負債會計處理指引

或有事項之結果	對應之機率值	會計處理
幾乎可以完全確定	至少 90%	認列及報導為負債準備
很有可能	51%~89%	認列及報導為負債準備
可能但非很有可能	5%~50%	揭露或有事項
甚少可能	低於 5%	不須揭露或有事項

資料來源：Kieso, Weygandt, and Warfield, *Intermediate Accounting, IFRS 2nd Edition*, 2014, John Wiley and Sons, p.624。

如表 3-1 所示，該書作者針對或有事項結果之各種不確定程度，給予對應之機率值，並列出應有之會計處理。其中”幾乎可以完全確定”對應之機率值為至少 90%，”很有可能”對應之機率值則為 51%~89%。若或有事項發生之機率為”幾乎可以完全確定”或”很有可能”，其會計處理皆為認列及報導相關之負債準備，兩者對應之機率值如何區隔（亦即”幾乎可以完全確定”之機率值是否至少為 90%），並無實質影響。

另一方面，若或有事項幾乎可以完全確定引起經濟效益之流入（收入實現），則應認列資產及收益。但若上述經濟效益之流入僅為

很有可能，則不能認列資產，而應揭露該或有資產之性質及可能之財務影響。亦即企業因為或有事項而認列資產之門檻更為嚴謹。查核人員對於或有事項”幾乎可以完全確定”引起經濟效益流入受查者之認定，若明顯不同於企業管理階層或律師，則該或有事項應有之會計處理可能有所爭議。在此種情況下，”幾乎可以完全確定”或”很有可能”對應之機率值如何區隔(是否以 90%為界線)，就會產生實質之影響。表 3-2 列示或有資產會計處理之指引。

表 3-2 或有資產會計處理指引

或有事項之結果	對應之機率值	會計處理
幾乎可以完全確定	至少 90%	認列及報導為資產
很有可能	51%~89%	揭露或有事項
可能但非很有可能	5%~50%	不須揭露或有事項
甚少可能	低於 5%	不須揭露或有事項

資料來源：Kieso, Weygandt, and Warfield, Intermediate Accounting, IFRS 2nd Edition, 2014, John Wiley and Sons, p.625。

上述或有事項發生可能性之對應機率值究應如何界定，無法完全客觀。若會計師公會或相關機構能提供較為明確之指引，將有助於增進實務之一致性。同樣的，或有事項導致賠償責任發生之金額若能以更明確之方式估計，將有助於提高財務報表之有用性。會計師公會或相關機構亦宜提供相關之指引。

第三節 律師供給面

律師執業環境不同於會計師，律師專業應遵守之法律及規範亦有別於會計師。本節探討律師面對之固有限制、對於財務報導準則之了解以及律師公會之角色。

一、律師面對之固有限制

為維護律師與委託人間之信賴關係，律師對於受委任案件具有守密義務，亦即應落實律師與委託人保密特權。會計師發出之詢證函係經受查者（委託人）授權，律師回覆該詢證函所揭露之資訊，係作為查核證據之一部分，查核人員亦有保密之義務，不得對外揭露，訴訟案件之對造應無可能因而取得關鍵資訊。

律師回覆未決訴訟或其他相關事件之詢證函，不應視為受查者放棄律師與委託人保密特權。但若上述回函表示之意見具建議性或委託人認為有必要者，其全部或部分文字可能被委託人引用於財務報表之附註，律師回函文字應做必要之潤飾，以免有損保密特權。但若委託人配合主管機關調查而提供資訊，其是否仍適用上述保密特權，國外法庭判例並不一致，律師宜提供委託人必要之法律建議。

就工作產品法則而言，律師之工作產品如何認定，攸關其受保護之範圍與程度。如前所述，工作產品法則係在於保護律師之思考過

程、法律分析及訴訟準備工作，免於對外揭露。若律師提供查核人員要求之文件包含勝訴可能性之估計或訴訟策略之討論，美國大多數法院承認該文件受到工作產品法則之保護。此外，律師提供查核人員案件相關資訊時，要求其保密，可視為意圖避免揭露該資訊給相對人或潛在相對人，亦可適用工作產品法則。因此，律師宜確認我國法院是否持相同之法律見解，以作為回覆前述詢證函之重要準據。

訴訟案件最終結果受到多種因素之影響，而具有不確定性。訴訟案件結果之可能影響因素包括訴訟兩造之訴訟策略、委託人在不同訴訟階段採取之立場、法官之法律見解及心證等。例如，頂新劣油案被告遭檢方求處重刑，2015年11月27日彰化地方法院一審宣判無罪，頂新旗下油品涉及之另兩案被告則遭判重刑。上述判決與一般民眾之預期不符，引發法界、學界及社會之議論。法官作成上述判之主要理由，在於檢察官無法明確舉證頂新之犯罪事實，且油脂透過精煉可去除重金屬，而精煉後之成品未含重金屬，故不觸法。

換言之，律師評估未決訴訟案件之可能結果時，未必能正確評估上述因素之影響，而可能無法“準確”預測訴訟案件之結果。律師詢證函之回覆通常基於未決訴訟及其他相關事件之現況，避免使用臆測性文字，可能因而降低該詢證函作為查核證據之有用性。查核人員採用律師詢證函作為查核證據時，應考量其固有之限制。

林國明(2014)指出，我國上市櫃公司對於未決訴訟案件之資訊揭露程度並不一致，有必要研究一套統一之揭露標準。作者另建議建立未決訴訟案件或有負債認列之客觀標準，例如財務鑑識人員或舞弊查核人員可利用司法院官方網站公布之司法業務概況資料，統計分析民事案件上訴或抗告結果，以瞭解不同類型案件在各個訴訟階段勝訴或敗訴之比率，並作為判斷特定案件未來勝訴或敗訴之重要參考。若該案件估計之敗訴比率已符合「很有可能」之機率區間，則可作為企業認列負債準備之重要依據。不過，上述作法仍須考量司法案件統計資料之完整性、相關法律見解及判例之變動、特定訴訟案件之性質及訴訟策略等因素，以確保其評估結果之可靠性。

二、律師對於財務報導相關準則之了解可能有限

如前所述，或有負債之認列決定於未來不確定事項發生或不發生之機率，以及相關賠償金額能否可靠地衡量。律師執業所需之知識及技能明顯不同於會計師，前者通常不具備會計專業領域知識，亦可能無法了解會計用語的實際內涵。例如，律師可能無法充分了解”幾乎可以完全確定”、”很有可能”、”可能但非很有可能”及”甚少可能”之差異以及其對於企業應否認列或有負債或資產之影響。

同樣的，會計師通常不具備足夠之法律知識與技能，可能無法

充分了解攸關訴訟案件結果之法律條文、訴訟策略、訴訟技巧、訴訟程序、法院判例等因素。律師對於詢證函之回覆，亦可能使用具有模糊性之文字，以避免承擔較多責任或損及律師與委託人保密特權。上述因素可能影響基於財務報導目的，會計師與律師間之溝通。

三、律師公會之立場與角色

律師公會對於律師詢證函採取之觀點及立場，可能影響律師對於詢證函之重視程度及回覆方式。例如，律師詢證函之回覆內容係作為查核證據之一部分，如有必要，可能成為委託人或會計師未來涉及訴訟案件之證據。在此種情況下，律師詢證函之回覆具有何種法律效力？是否影響律師與委託人保密特權？是否仍適用工作產品法則，而可主張證據開示之排除？律師公會可研議上述問題，提出其見解及立場，並與主管機關進行溝通，以維護律師之免責權與自我保護之能力。

律師公會亦宜與會計師公會建立持續溝通之平台，以增進雙方之了解，並商議涉及律師專業及會計師專業面臨之共通性議題，以尋求適當之解決方案。例如，雙方公會可參照美國或加拿大會計師公會與律師公會之合作模式，針對律師與律師之溝通，發布相關之聯合政策聲明，以供雙方會員共同遵循。

律師倫理規範規定，律師應精研法令，充實法律專業知識，吸收時代新知，提昇法律服務品質，並依中華民國律師公會全國聯合會所訂在職進修辦法，每年完成在職進修課程。³³律師公會應視需要，規劃及安排有關或有事項財務報導規範之訓練課程，以便充實律師之專業知識。該課程主題可包含律師如何解讀律師詢證函內容、詢證函在查核過程之作用、如何評估未決訴訟案件之可能結果、如何回覆律師詢證函等，且以案例闡述實務上之運用，以期強化律師對於或有事項之了解，並能適當回覆詢證函。

³³ 律師倫理規範，第五條。

第四節 委託人、審計準則制定機構及主管機關之角色

委託人、審計準則制定機構及主管機關在會計師與律師溝通過程中，扮演重要之角色及功能。茲簡述如下。

一、委託人之角色

基於財務報導目的，委託人在會計師與律師溝通過程中，扮演著關鍵之角色。企業管理階層負責編製財務報表，其選用之會計政策及方法，直接影響財務報導之品質。高品質之財務報表可增進企業資訊透明度，有助於提升公司治理。會計師在或有事項查核過程中，與律師進行溝通，以確認或有事項之可能結果及其對於財務報表之影響，例如認列負債準備及相關損失、認列資產等。委託人應協助會計師取得與或有事項有關之查核證據，以便其出具查核報告，確認財務報表之允當性。

如前所述，委託人管理階層對於個別訴訟案件所持之看法及處理計畫，可能重大影響該案件之最終結果。管理階層應與委任律師持續溝通，徵詢其法律意見，據以決定特定案件之後續訴訟策略。例如，若管理階層決定尋求庭外和解，並承諾對造一定範圍之賠償金額，則應視為該項義務“幾乎可以完全確定”將於未來履行，且其金額能夠可靠地估計，而應認列相關之負債準備及損失。

此外，律師對於詢證函之回覆，通常基於委託人之意向及所提供之資訊。若會計師對於律師詢證函之回覆存有疑義，委託人應協助會計師與律師進一步溝通，例如舉行三方會議，以確保會計師取得適足之查核證據。

二、審計準則制定機構之角色

會計研究發展基金會設置審計準則委員會，負責制定及發布審計準則公報及審計實務指引。該委員會宜檢視與或有事項查核有關之審計準則，並參考國外相關規範，進行必要之修訂，例如針對或有事項之律師詢證提供更為明確的規定及範例。上述準則之修訂及範例之提供，應有助於會計師與律師之溝通，並提升審計品質。

三、主管機關之角色

近年來，金管會持續督促公開發行公司推動公司治理，形塑良好企業文化，以健全企業發展及增進資本市場信心。例如，財團法人中華民國證券暨期貨市場發展基金會（以下簡稱證基會）自民國 103 年起受託辦理公司治理評鑑，以協助投資人及企業瞭解公司治理實施成效，促使企業更重視公司治理，引導我國上市櫃公司良性競爭，強化公司治理水平。

企業財務報導之品質直接影響其資訊透明度，進而影響公司治

理。主管機關宜督促準則制定機構、會計師公會及律師公會共同健全相關法規及指引，作為會計師與律師溝通之良好基礎，協助確保財務報導及審計品質。證基會持續辦理公司治理評鑑（民國 105 年度“提升資訊透明度”指數權重為 22%），並公布評鑑結果，亦有助於企業更為重視財務報導之品質，提升其資訊透明度。

第四章 結論與建議

本研究係由會計師需求面及律師供給面，探討雙方基於財務報導目的之溝通過程、相關議題及可能因應方式，同時分析委託人、會計師公會、律師公會及相關主管機關在上述過程可能扮演之角色。本章彙述本研究之結論及相關建議。

一、結論

會計師與律師皆屬於專門職業，為公眾提供專業服務。會計師之專業服務有助於健全資本市場、促進經濟發展；律師則以保障人權、實現社會正義及促進民主法治為使命。兩者從事之業務具有社會公益性質。本研究參考相關文獻，彙整會計師與律師之溝通環境，以作為分析相關議題之架構。

會計師與律師基於財務報導目的所進行之溝通，主要聚焦於未決訴訟、可能之求償及其他相關事件。上述溝通結果係作為財務報表查核證據之一部分，將影響會計師出具之查核意見。由於會計師與律師分屬不同專業領域，其具備之專業知識與技能以及適用之專業規範有別，使得上述溝通常有矛盾，而可能影響上述溝通之過程及效果。針對此種溝通矛盾或困境，國外相關文獻提出三種解決方案，包含(1)律師、查核人員及法官之持續進修(reeducation)、(2)將律師保密特權

擴充至查核人員及委託人，以及(3)由獨立法律顧問提供複核報告給查核人員。但法律專業界處理此種矛盾之方式不太可能改變，而上述三種方案皆以法律為基礎，故可能無法有效地解決會計師與律師溝通所面臨之問題。因此，查核人員應考量限制其查核範圍，以承認其取得與查核相關法律事項資訊之固有限制。

在會計師與律師之溝通環境中，公司管理階層應依照國際財務報導準則之規定，於財務報表適當地報導及揭露或有事項所衍生之可能損失及負債，以提高資訊透明度，符合公司治理之基本要求。律師則應妥善回覆或有事項之詢證函，以利會計師完成應有之查核程序，藉以確認委託人是否允當表達或有事項對於財務報表之影響。

律師詢證函為或有事項重要查核證據之一。會計師應於詢證函清楚表達其目的、範圍及用途，以便律師了解詢證函之作用，並提出適當之回覆。若會計師對於受查者律師詢證回覆函存有疑義，可與該律師進一步溝通（例如受查者、律師與會計師進行會議），以了解其法律依據。如有必要，可請受查者責成律師重新回覆，或請其他律師表示專業意見。若受查者律師拒絕重發回覆函，可視為查核範圍受限，應於查核報告作必要之陳述，並依相關法規及準則採取必要之因應措施。針對上述溝通過程，會計師公會及律師公會可提供相關之協助與指引，以期降低可能之矛盾與障礙。

此外，企業應否認列或有事項相關之負債準備，決定於該企業是否因過去事項而負有現時義務、流出具經濟效益之資源以清償該義務之可能性，以及該義務之金額是否能可靠地衡量。但或有事項發生可能性之對應機率值究應如何界定，無法完全客觀。或有事項導致賠償責任發生之金額若能以更明確之方式估計，將有助於提高財務報表之有用性。會計師公會或相關機構可提供較為明確之指引，以增進實務之一致性。

為維護律師與委託人間之信賴關係，律師對於受委任案件具有守密義務，其工作結果亦受到法律之保護。律師回覆未決訴訟或其他相關事件之詢證函，不應視為受查者放棄律師與委託人保密特權。但若上述回函表示之意見具建議性或委託人認為有必要者，其全部或部分文字可能被委託人引用於財務報表之附註，律師回函文字應做必要之潤飾，以免有損保密特權。

訴訟案件最終結果受到多種因素之影響，而具有不確定性。訴訟案件結果之可能影響因素包括訴訟兩造之訴訟策略、委託人在不同訴訟階段採取之立場、法官之法律見解及心證等。律師評估未決訴訟案件之可能結果時，未必能正確評估上述因素之影響，而可能無法“準確”預測訴訟案件之結果。律師詢證函之回覆通常基於未決訴訟及其他相關事件之現況，避免使用臆測性文字，可能因而降低該詢證函

作為查核證據之有用性。查核人員採用律師詢證函作為查核證據時，應考量其固有之限制。

二、建議

本研究根據研究結果，分別針對會計師公會、律師公會、委託人、準則制定機構、主管機關及未來研究者提出下列建議。

(一) 會計師公會

1. 會計師公會可與審計準則委員會之執業會計師委員進行溝通，將或有事項查核相關規範及指引之修訂納入委員會議程，例如律師詢證函格式及內容標準化、會計師對於律師詢證回覆函存有疑義之處理方式等。
2. 會計師公會宜與律師公會建立持續溝通之平台，以增進雙方之了解，並商議涉及會計師專業及律師專業面臨之共通性議題，以尋求適當之解決方案。例如，針對會計師與律師之溝通，發布相關之聯合政策聲明，以供雙方會員共同遵循。
3. 會計師公會應視需要，規劃及安排有關或有事項查核之訓練課程，供會計師持續進修，以期強化會計師查核或有事項之能力及效果。

4. 會計師公會可加強對外宣導會計師在委託人財務報導所扮演之角色，以增進一般大眾及財務報表使用者對於會計師角色之認知，並降低可能之期望落差與誤解以及可能之負面影響。

(二) 律師公會

1. 律師公會對於律師詢證函採取之觀點及立場，可能影響律師對於詢證函之重視程度及回覆方式。律師公會可研議相關問題，提出其見解及立場，並與主管機關進行溝通，以維護律師之免責權與自我保護之能力。
2. 律師公會亦宜與會計師公會建立持續溝通之平台，以增進雙方之了解，並商議涉及律師專業及會計師專業面臨之共通性議題，以尋求適當之解決方案。例如，雙方公會可發布相關之聯合政策聲明，以供雙方會員共同遵循。
3. 律師公會應視需要，規劃及安排有關或有事項財務報導規範之訓練課程，充實律師之專業知識，以期強化律師對於或有事項之了解，並能適當回覆詢證函。

(三) 委託人

1. 基於財務報導目的，委託人在會計師與律師溝通過程中，扮

演著關鍵之角色。委託人對於財務報表的編製及表達負最終責任，自應協助會計師取得與或有事項有關之查核證據，以便其出具查核報告，確認財務報表之允當性。

2. 委託人管理階層應與委任律師持續溝通，徵詢其法律意見，據以決定特定案件之後續訴訟策略，並於必要時認列相關之負債準備及損失。
3. 若會計師對於律師詢證函之回覆存有疑義，委託人應協助會計師與律師進一步溝通，以確保會計師取得適足之查核證據。

(四) 審計準則制定機構

審計準則委員會宜檢視與或有事項查核有關之審計準則，並參考國外相關規範，進行必要之修訂，例如針對或有事項之律師詢證提供更為明確的規定及範例。上述準則之修訂及範例之提供，應有助於會計師與律師之溝通，並提升審計品質。

(五) 主管機關

1. 主管機關宜督促準則制定機構、會計師公會及律師公會共同健全相關法規及指引，作為會計師與律師溝通之良好基礎，協助確保財務報導及審計品質。

2. 主管機關應支持證基會持續辦理公司治理評鑑，並公布評鑑結果，以鼓勵企業更為重視財務報導之品質，提升其資訊透明度。

(六) 未來研究者

本研究主要探討基於財務報導目的，會計師與律師之間如何進行有效溝通。未來研究者可參考本研究提出之”財務報導目的會計師與律師溝通之環境”(圖 3-1)，進行其他面向的探討，以期提供更完整的研究結果，作為相關實務之重要參考。例如，會計師在採用專家報告時，是否需要區分外部專家與內部專家？如何確保內部專家報告的獨立性？若企業涉及洗錢防制相關的法律遵循議題時，應如何取得法律意見？如何在不違反相關保密規範之下，進行適當的揭露與報導？

參考文獻

中華民國律師公會全國聯合會，律師倫理規範，民國 98 年 9 月 19 日修訂。

中華民國會計師公會全國聯合會，中華民國會計師職業道德規範，職業道德規範公報第一號，民國 98 年 7 月 30 日。

李依青，事實認定與法律程序為頂新劣油案爭議燃點，台大校訊，第 1249 期，民國 105 年 1 月 6 日。

林國明，財務鑑識應如何應用上訴維持率之統計資料—以未確定訴訟案件或有負債為例，全國律師月刊，民國 103 年 08 月，中華民國律師公會全國聯合會，頁 7-18。

律師法，民國 99 年 1 月 27 日修訂。

財團法人中華民國會計研究發展基金會，審計準則公報，民國 105 年 10 月。

會計師法，民國 105 年 4 月 20 日修訂。

鄭丁旺，中級會計學，下冊，第 12 版，民國 104 年 2 月。

Anderson, Eric M. "Talkin' 'Bout My Litigation -- How the Attorney Response to an Audit Inquiry Letter Disclose as Little as Possible," *Transactions: The Tennessee Journal of Business Law* 7, no. 1 (2005):144-167.

Kieso, D., Jerry J. Weygandt, and Terry Warfield, *Intermediate Accounting: IFRS 2nd Edition*, John Wiley & Sons, 2014.

Korprowski, W. R., Steven J. Arsenault, and Michael Cipriano, "Financial Statement Reporting of Pending Litigation: Attorneys, Auditors, and Difference of Opinions," *Fordham Journal of Corporate and Financial Law* 15, no. 2 (2009): 439-458.

SAS No. 12, Section 337: Inquiry of a Client's Lawyer Concerning Litigation, Claims, and Assessments. (January 1976). *American Institute of Certified Public Accountants*. Retrieved from aicap.org.

Wood, James, Protecting Legal Professional Privilege, *Hong Kong Lawyer*, (May 2011), pp. 23-30.

附錄：CICA 與 CBA 聯合聲明之律師詢證函及回覆函釋例

如前所述，加拿大會計師公會(CICA)與加拿大律師公會(CBA)於1978年通過與律師溝通財務報表編製及查核之相關求償及可能求償聯合政策聲明，其提供之意見詢證函及回覆函格式及內容如下。

一、詢證函—有求償或可能求償事項

委託人信頭

(致：○○律師事務所)

○○年○○月○○日

副本：○○聯合會計師事務所

敬啟者：

為編製及查核本公司(包含下列機構)○○年度合併財務報表，本公司針對曾徵詢或委任貴事務所之下列求償或可能求償事項進行評估：

<u>事項描述</u>	<u>評估</u>
(機構名稱、對造姓名、性質、求償金額、現況)	(指出損失(利得)發生之可能性及估計金額；或指出可能性無法決定或金額無法估計)

敬請貴事務所以回函日為準，針對下列問題提出法律意見：

- (一) 上述求償及可能求償事項之描述是否適當？
- (二) 本公司之評估是否合理？
- (三) 貴事務所是否知悉有任何未列示的求償事項？如有，請回覆對造之姓名及求償金額。

此項詢證函係根據加拿大會計師公會與加拿大律師公會通過之聯合政策聲明。請於回覆函加註“密件”，並將副本直接寄送本公司委任之簽證會計師(事務所及地址)。

○○股份有限公司

二、詢證函—無求償或可能求償事項

委託人信頭

(致：○○律師事務所)

○○年○○月○○日

副本：○○聯合會計師事務所

敬啟者：

為編製及查核本公司(包含下列機構)○○年度合併財務報表，本公司針對曾徵詢或委任貴事務所之事項或未決事項，確認並無求償或可能求償情況。

敬請貴事務所以回函日為準，確認並無對本公司之求償事項存在。若貴事務所知悉任何求償事項，請於回覆函指出對照之姓名及求償金額。

此項詢證函係根據加拿大會計師公會與加拿大律師公會通過之聯合政策聲明。請於回覆函加註“密件”，並將副本直接寄送本公司委任之簽證會計師(事務所及地址)。

○○股份有限公司

三、回覆函—有求償或可能求償事項

律師事務所信頭

密件

(致：○○股份有限公司)

○○年○○月○○日

副本：○○聯合會計師事務所

敬啟者：

謹以此函回覆貴公司○○年○○月○○日依據所提及聯合政策聲明發出之詢證函。

本事務所檢視相關資料後，確認截至本回函日貴公司詢證函提及之求償及可能求償事項：

(一) 業已適當描述 (下列項目除外：

1. ...)

(二) 業已適當評估 (下列項目除外，請洽本事務所安排會議，俾與貴公司代表及簽證會計師進行討論：

1. ...)

(三) 包含所有的未決求償事項 (下列項目除外：

<u>對照名稱</u>	<u>求償金額</u>
1.)

本回函內容未經本事務所之書面同意，請勿於貴公司財務報表中引述或供第三方引用。

○○律師事務所

四、回覆函—無求償或可能求償事項

律師事務所信頭

密件

(致：○○股份有限公司)

○○年○○月○○日

副本：○○聯合會計師事務所

敬啟者：

謹以此函回覆貴公司○○年○○月○○日依據所提及聯合政策聲明發出之詢證函。

本事務所檢視相關資料後，確認截至本回函日並無對貴公司之求償事項。

本回函內容未經本事務所之書面同意，請勿於貴公司財務報表中引述或供第三方引用。

○○律師事務所